

LA COMPÉTENCE DE L'AUDITEUR COMPTABLE VUE PAR LES EXPERTS COMPTABLES

Sourour AMMAR

Docteur en Sciences de gestion

ATER université d'Angers

Adresse : 53 avenue Pierre Larousse 92240 Malakoff

Tel : 0627127236

Adresse électronique : ammar_sourour@yahoo.fr

Résumé

Cet article aborde la problématique de mesure de la notion de compétence dans le domaine de l'audit comptable. Un examen du processus de son apprentissage permet de discuter à propos de son impact sur l'audit. Pour statuer, cet article se base sur les résultats d'une étude qualitative menée auprès de 20 experts comptables tunisiens chefs de cabinets d'expertise comptable et d'audit. La compétence de l'auditeur comptable est liée à l'accomplissement de missions compliquées. Le degré de structuration du cabinet peut favoriser ou freiner le développement de la compétence de l'auditeur. Le chiffre d'affaire, l'effectif et la qualité de l'organisation du cabinet peuvent constituer des mesures fiables de la compétence de son propriétaire individuel ou des associés.

Mots clés

Audit, Compétence, Approche comportementale, Approche cognitive, Théorie d'acquisition des *skills*, Décision, Jugement, Difficultés comptables.

LA COMPÉTENCE DE L'AUDITEUR COMPTABLE VUE PAR LES EXPERTS COMPTABLES

INTRODUCTION

Le monde des affaires connaît des changements fondamentaux, son langage ancien fondé essentiellement sur le modèle du coût historique, a dû se métamorphoser pour répondre aux nouvelles exigences. Un tel changement est motivé par une demande accrue des informations non financières et des projections futures et est favorisé par l'émergence d'un arsenal technologique qui rend l'élaboration et la diffusion de l'information moins coûteuse qu'auparavant. Ainsi, les cabinets d'expertise comptable sont appelés à fournir à leurs clients de nouveaux services fondés sur l'analyse du risque et la compréhension de la complexité ainsi qu'une gamme plus élargie des services d'audit tel que l'audit opérationnel.

Selon H.Bouquin « *l'audit met en évidence le caractère fructueux de la conception du contrôle comme moyen de faire gérer les facteurs clés de la compétitivité de l'entreprise. L'enjeu est clair : c'est le développement de la notion de qualité de la gestion qui apparaît comme le champ privilégié de l'application des techniques d'audit* » (Bouquin.H, 1989).

Les analyses et les contrôles de l'auditeur portent sur les états financiers, c'est à dire sur le bilan, le compte de résultat, le tableau de flux de trésorerie et les notes aux états financiers¹. Ils supposent néanmoins, d'étudier l'ensemble des flux et des fonctions de l'entreprise. La démarche de l'audit s'inscrit dans une méthodologie qui peut être présentée en cinq étapes qui correspondent globalement au déroulement chronologique d'une mission. L'orientation et la planification de la mission, correspondant à la première phase, doivent permettre à l'auditeur de développer des estimations sur la probabilité d'erreurs dans les états financiers et la stratégie d'audit appropriée à des circonstances particulières. La seconde phase, qu'est l'appréciation du contrôle interne, consiste à porter un jugement sur la qualité de l'organisation de l'entreprise à la fois sur le plan comptable et sur le plan des procédures liées à la vie de l'entreprise (achat, vente, stock, trésorerie, paie, immobilisation). La troisième phase correspond au contrôle des comptes. Elle consiste à préparer un programme de contrôle des comptes. La quatrième phase aboutit à l'expression de l'opinion de l'auditeur et l'examen des événements postérieurs à la clôture de l'exercice. L'objectif de cet examen d'ensemble est de vérifier que les comptes annuels sont cohérents compte tenu de la connaissance générale de l'entreprise et de son secteur d'activité, qu'ils concordent avec les données de la comptabilité, qu'ils sont présentés selon les principes comptables et la réglementation en vigueur et enfin qu'ils tiennent compte des événements postérieurs à la date de clôture. En fin, à l'achèvement des travaux, l'auditeur procède à la synthèse de ses conclusions. Le jugement qu'il fait sur le caractère significatif ou non des erreurs trouvées débouchera sur une opinion sur la régularité et la sincérité des comptes.

Il s'ensuit que l'activité d'audit vise à garantir la qualité de l'organisation. Cet enjeu est ultime et suscite de la part des professionnels de l'audit la préservation d'une qualité sans équivoque. Un composant très important de cette qualité à savoir la compétence est à notre sens un déterminant très important pour pouvoir assurer une meilleure évaluation des

¹ D'après l'article 18 de la loi n°96-112 du 30 décembre 1996 relative au système comptable tunisien des entreprises.

dispositifs organisationnels de l'entreprise. Aussi, la profession comptable dans le monde doit son excellence et son dynamisme et à la compétence de ses professionnels.

L'audit est principalement un travail d'équipe. Les compétences mises en œuvre par chaque membre varient avec la nature de la phase sur laquelle il intervient, avec la nature de sa formation, avec sa position hiérarchique dans le cabinet et avec son niveau d'expérience. Pour cette raison, nous avons choisi de situer l'analyse au niveau des compétences individuelles et non des compétences collectives. L'objet de l'article est de collecter et analyser les représentations des experts comptables concernant le concept de compétence. La méthodologie adoptée tient compte des spécificités de la profession.

Le chemin du langage qui emprunte le véhicule de l'entretien technique, n'est pas fiable parce qu'il n'est pas facile pour le professionnel de parler de son activité et de décrire très précisément ce qu'il fait (oubli, déformation, subjectivité, utilisation de jargon technique et difficultés à mettre en mots des activités parfois très complexes et très rapides). Le chemin de l'observation exige que le titulaire de l'emploi soit convaincu et qu'il accepte d'être observé. Il faut ensuite estimer le temps qui permet d'avoir une vue complète de l'activité ou d'un échantillon acceptable de la dite activité. On peut avoir commencé l'observation pendant une période calme qui ne donne pas grand-chose à voir des savoir-faire nombreux et variés mobilisés dans les périodes difficiles. Au contraire, on peut arriver dans une période perturbée qui ne rend pas du tout compte de l'activité et des compétences réelles à mobiliser pour la remplir en régime « normal ». Aussi, l'observation d'activités mentales, qu'est l'audit, est problématique. Donc, face à la difficulté de rendre compte des compétences véritablement mises en œuvre, nous avons dressé une grille de lecture contenant les questions sur lesquelles la littérature n'a pas apportée de réponses. Nous avons espéré trouver de telles réponses dans l'étude exploratoire que nous avons menée sur la base d'un guide d'entretien spécialement conçu à cette fin.

Après avoir opéré une synthèse des principales théories explicitant les déterminants de la compétence des auditeurs (section I), nous présenterons les résultats de l'étude qualitative menée auprès d'acteurs de la profession comptable en Tunisie.

1. ESSAI DE CONCEPTUALISATION DE LA COMPETENCE DE L'AUDITEUR COMPTABLE

La compétence de l'auditeur comptable est un concept non directement observable. « L'audit est un processus d'évaluation de prétentions en termes de critères spécifiques et un report des conclusions aux parties intéressées » (Solomon et Trotman, 2002). L'auditeur porte plusieurs jugements et prend une infinité de décisions lors de la conduite de son audit. Qui dit jugement, dit faculté de l'esprit permettant de bien évaluer les dossiers d'audit et qui ne font pas l'objet d'une connaissance immédiate certaine. Par exemple, l'auditeur, lors de l'exercice normal de ses fonctions, doit juger la compétence du client, l'efficacité du système d'information et le caractère significatif des éléments des états financiers. En retour, l'auditeur doit décider comment acquérir les informations sur la véracité des états financiers, le nombre et la nature de preuves à collecter et quelles sont celles qui doivent être reportées. Autrement, une telle activité, oeuvrant vers une attestation régulière et sincère de tous ce qui s'est passé dans l'entreprise, devrait sans doute être conduit par une personne compétente.

La recherche dans le domaine de l'audit comptable, étant un sujet d'attention pour plusieurs chercheurs depuis la fin des années soixante dix, fournit un environnement unique pour l'étude du jugement humain et du processus de prise de décision. Les auditeurs comptables sont des professionnels qui doivent juger en présence de diverses situations. Pour étudier un tel jugement, les chercheurs ont adopté plusieurs approches. Ces études ont pour objectif de comprendre et d'améliorer le processus de prise de décision de l'auditeur. Dans d'autres domaines, il est possible d'évaluer les décisions parce que les résultats sont suffisamment clairs. Dans la plupart des situations d'audit, il y a peu ou pas de connaissance concernant les critères qui permettent de mesurer les résultats. Le manque d'une caractérisation normative à propos des tâches d'audit a suscité au début l'utilisation du consensus des auditeurs pour évaluer leurs jugements. Une telle utilisation comme elle a été évoquée par Einhorn (Einhorn, 1974) est nécessaire mais non suffisante pour étudier le processus de jugement d'une personne compétente. La réflexion à propos de mesures opérationnelles de la compétence a donné lieu à deux approches différentes.

L'approche comportementale de l'audit (*behavioural approach in auditing*), fondée sur le paradigme d'Einhorn, utilise des critères objectifs pour définir ce qu'est une personne compétente. Les études effectuées dans ce cadre se sont intéressées à étudier l'impact de la compétence, mesurée par le nombre d'année d'expérience, sur le jugement en tant que telle et sur des paramètres de jugement à savoir : le consensus², l'équilibre³, la perspicacité⁴ et l'importance des items⁵. En accomplissant une tâche, la personne identifie les items ou les éléments d'information, mesure leurs niveaux, groupe les informations en clusters et procède à des combinaisons pour arriver à une évaluation. Basé sur ce modèle de jugement, Einhorn suggère trois conditions nécessaires au développement de la compétence. D'abord, les personnes compétentes tendent à regrouper les variables selon la même façon lors de l'identification et l'organisation des items, elles leurs accordent, ensuite la même importance, enfin elles combinent les items selon la même manière. Cette vue de la compétence a conduit plusieurs études à appliquer ces critères sur des personnes ayant différents niveaux de compétence (S.E.Kaplan et P.M.Reckers, 1989 ; Messier, 1983 ; Nanni, 1984).

Concernant la décision, huit études ont examiné la relation compétence – décision (I.Solomon et K.T.Trotman, 2002 ; J.S.Rich, I.Solomon et K.T.Trotman, 1997 ; Jr.Schultz, 1994 ; Choo, 1989 ; Bédard, 1991). Toutes, à l'exception de Mock et Turner (Mock et Turner, 1981) ont réussi à prouver l'existence de différences significatives dans les jugements. Il est cependant difficile de faire des conclusions sur le sens des différences puisque, dans quelques études, les auditeurs les moins expérimentés proposent plus de travaux en termes de quantité et dans d'autres ils suggèrent moins. Une telle contradiction dans les études peut être due à des différences dans le choix de la tâche objet de l'expérimentation méthodologique (évaluation du contrôle interne, planification de la mission d'audit, inventaire physique, etc.) ou aussi, à d'autres facteurs non suffisamment contrôlés par ces études. Par exemple, Tabor a trouvé que

² Cette mesure, utilisée de façon étendue, désigne la qualité de la décision d'audit. Le manque de consensus peut être une indication de l'existence d'un problème. Aussi, lorsque le consensus est très élevé, il est possible que tous les sujets soient mis d'accord autour de la mauvaise décision.

³ Les études effectuées dans le cadre de l'équilibre de jugement, en tant qu'indicateur de la qualité de la décision d'audit, ont constaté que l'équilibre du jugement ne varie pas avec l'expérience.

⁴ La propre perspicacité désigne la compréhension par l'auditeur de son propre processus décisionnel. Les études qui ont examiné la relation entre la compétence et la perspicacité ont trouvé une relation négative entre ces deux variables. Les auditeurs les plus compétents ne sont pas meilleurs que les novices à comprendre leurs propres processus décisionnels.

⁵ L'importance des items est désignée par les paramètres pris du modèle statistique du processus décisionnel de l'auditeur. La littérature a conclu à l'absence de relation entre la compétence et l'importance des items.

les auditeurs les moins expérimentés se basent dans leurs contrôles sur un échantillon de petite taille conduisant à un allègement d'investigations et de travaux. Ce-ci peut être expliqué soit par une grande confiance accordée au système de contrôle interne ou une considération de la relation coût/efficacité ou encore des différences dans la perception de la relation entre le système de contrôle interne et l'étendue des tests d'audit. Il est donc difficile de spécifier une relation qui soit constante entre la compétence et la décision de l'auditeur.

Avec l'approche cognitive de l'audit (*cognitive research in auditing : CRA*), l'intérêt est de comprendre la mémoire et le processus décisionnel des plus compétents. Cette approche ne se préoccupe que des variables personnelles du décideur qui pourrait avoir un effet sur la qualité de son jugement. L'objet des sciences cognitives est la cognition c'est à dire l'ensemble des activités qui découlent du fonctionnement cérébral chez l'homme : perception, langage, apprentissage, mémoire, représentation des connaissances, décision et raisonnement. L'étude scientifique de la cognition ne peut donc être l'apanage d'une seule discipline. Pour H.A.Simon (H.A.Simon, 1981), la science cognitive regroupe des domaines tels que la psychologie cognitive, l'intelligence artificielle, la philosophie, la linguistique. D'après Choo (F.Choo, 1996), l'approche cognitive fait référence à la séquence des actions contenues dans la structure des unités de connaissances d'un individu. Cette séquence lui permet de comprendre une situation spécifique et de guider son comportement. Il s'agit donc de la capacité qu'a un individu d'accomplir une tâche donnée. Plus explicitement, accomplir une tâche dans le contexte des sciences cognitives, c'est changer, au moyen d'opérations appropriées, une situation existante en une situation désirée (R.M.Hogarth, 1991). Néanmoins, le CRA doit pouvoir résoudre deux défis. Il doit d'une part continuer à examiner les aspects spécifiques du jugement d'audit. Il est d'autre part impératif de déterminer quelle est la tâche d'audit qui permet d'élucider les propriétés systémiques de l'audit et l'importance relative des traitements cognitifs.

Trois types de connaissances ont été distingués par F.Choo, il s'agit de : connaissances spécifiques, abstraites et conditionnelles. La recherche adoptant cette approche a eu une influence sur les conclusions en identifiant des situations dans l'audit où des limites dans les capacités du traitement humain de l'information vont conduire à des biais de jugement. Un obstacle majeur a freiné le développement de cette approche. Le processus de traitement cognitif de l'auditeur n'est pas observable.

Pour exécuter une tâche d'audit, l'auditeur utilise ses connaissances en audit (générales et spécifiques) ainsi que celles relatives aux domaines de l'audit à savoir la comptabilité et le secteur d'activité du client. Même si l'audit d'une entreprise industrielle pouvait en principe être semblable méthodologiquement à celui d'une compagnie d'assurance, la nature de l'affaire, les principes comptables, les systèmes comptables et fiscaux sont différents. Le tableau ci dessous décrit six différents types de connaissance qu'un auditeur peut utiliser lors de l'accomplissement de ses fonctions ainsi que leurs sources d'acquisition.

Tableau 2 : Les connaissances et les capacités de l'auditeur⁶

Types de connaissance	Sources d'acquisition
<ul style="list-style-type: none"> ➤ Des généralités sur l'audit ➤ Des espaces fonctionnels : audit des systèmes fiscaux et informatiques ➤ Des difficultés comptables : bailles, pensions 	Université Stages de formation Expérience
<ul style="list-style-type: none"> ➤ Des connaissances sectorielles 	Stages de formation (quelque peu) Expérience
<ul style="list-style-type: none"> ➤ Culture des affaires 	Expérience
<ul style="list-style-type: none"> ➤ Connaissance / résoudre les problèmes 	Université Expérience

Les connaissances générales en audit sont acquises dans l'université et lors des stages de formation alors que la procéduralisation de cette connaissance, telle que l'évaluation du risque de contrôle, se fait par la pratique. La connaissance peut être factuelle : types de contrôle et les objectifs du contrôle. Elle peut aussi se rapporter à des stratégies spécifiques : comment évaluer le risque de contrôle ? Un niveau minimum de connaissance est enseigné dans l'université mais est largement acquis lors des stages de formation et la pratique spécialisée.

Les trois autres types de connaissance qui concernent le domaine de l'audit sont les difficultés comptables, les connaissances sectorielles et la culture des affaires. Lorsqu'un auditeur effectue l'audit d'une entreprise exerçant dans un secteur non familier pour lui, il n'a pas le même niveau de connaissance que lorsqu'il exerce dans une entreprise d'un secteur d'activité connu pour lui. L'étude de Danos, Eichenseher et Holt a conclu que les auditeurs ont besoin de posséder des connaissances spécialisées lors de l'accomplissement de tâches d'audit. Par exemple, ces chercheurs ont demandé à 86 auditeurs à propos du temps minimum que les auditeurs ont besoin pour devenir familiers avec un secteur d'activité donné. L'estimation du temps s'est fondée sur deux critères à savoir la résolution de problèmes routiniers et l'identification d'une source de consultation dans ce secteur. Les sujets estiment le temps en pourcentage du temps total à passer pour traiter la mission. Pour la résolution des problèmes routiniers, les pourcentages étaient de 19,6 %, 24,8% et 28,6% pour les partners, les managers et les seniors respectivement. Pour les sources de consultation, les pourcentages étaient un peu plus élevés.

On remarque que, à mesure que le niveau hiérarchique augmente, le temps diminue. Cela s'explique par le fait qu'un manager par exemple a des connaissances de base qui ont seulement besoin d'être rafraîchies, mises à jour et non acquises à partir du niveau zéro. Cependant, il faut dire que les chercheurs, qui utilisent le temps de travail chez le client

⁶ Extrait de J.BÉDARD et CHI.M.T.H (1993), op. Cité.

comme moyen pour mesurer le niveau de compétence, doivent être conscients des limites de cet item parce que ceci ne reflète pas vraiment la « vraie » mesure.

Pour pallier cette difficulté de mesure, nous avons pensé traiter le sujet en nous basant sur la façon dont le professionnel conçoit la relation entre sa compétence et les différentes formes d'apprentissage. La formation initiale a pour vocation d'aboutir à l'obtention d'un diplôme et facilite l'accès à un emploi. Elle produit de la compétence dans la mesure où elle transmet une maîtrise des raisonnements et une capacité de prise de distance réflexive. La formation permanente assure l'adaptation, le recyclage et la recherche. L'expérience professionnelle, englobant l'expérience vécue et mémorisée par l'individu, trie, sert de clôture de barrage, forme et prépare. Il s'agit de mener une étude qualitative qui se structure autour de deux principes d'action. D'abord, les représentations de la compétence seront dénombrées en autant de conventions nécessaires pour l'unité d'analyse et de trouver, ensuite, des règles d'association explicatives du processus d'évaluation de la compétence.

Un groupe de contrôle est nécessaire pour déterminer si le comportement des plus compétents résulte des conditions matérielles de l'étude, de la compétence de l'auditeur ou les deux à la fois. Sans un tel groupe, il est impossible de déterminer si le comportement observé est commun aux plus et moins compétents ou qu'il soit spécifique aux premiers. Faisant référence à la connaissance, une étude sur la compétence doit examiner la connaissance de l'auditeur compétent et la manière selon laquelle cette connaissance change lorsque l'auditeur avance dans son expérience. Par conséquent, il est intéressant d'étudier la façon selon laquelle la connaissance de la technique d'audit influence le processus décisionnel et donc la compétence. Libby (R.Libby, 1985) a utilisé l'approche de la libre mémorisation⁷ afin de déterminer les structures de la mémoire des plus compétents pour examiner par la suite leur impact sur le comportement de résolution de problèmes en utilisant la méthode du traitement tracé.

Le modèle de Anderson (Anderson, 1982), intitulé Théorie de l'Acquisition des *Skills*, subdivise le processus d'apprentissage selon deux importantes phases : une phase déclarative et une autre procédurale. Pendant la première, les connaissances déclaratives sur un domaine sont utilisées en adoptant des stratégies générales de traitement de problèmes. Lors de la deuxième phase, les connaissances sur les procédures à suivre peuvent être directement appliquées sans le recours à des approches générales de traitement. Le passage d'une étape à une autre est réalisé grâce à un processus de compilation des connaissances.

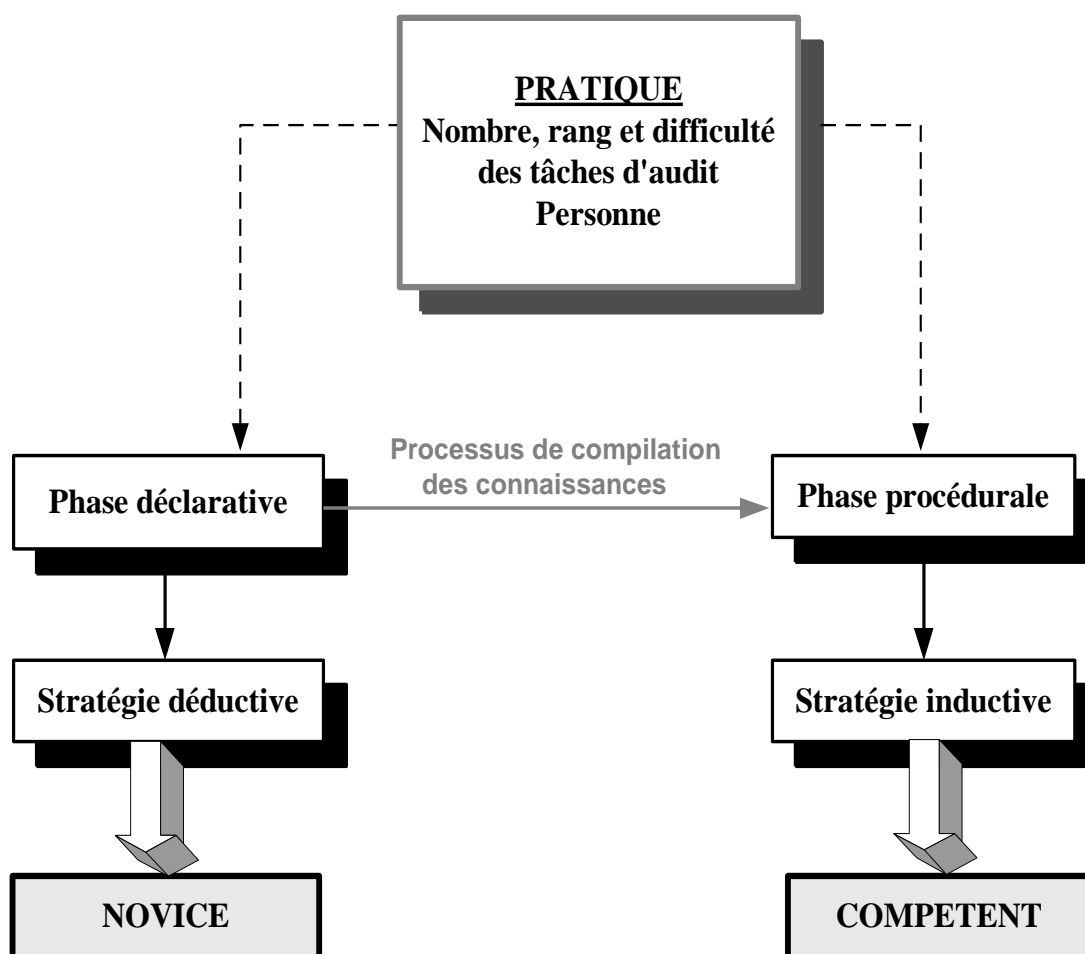
Il s'agit d'un mécanisme composé qui fusionne les séquences de production générales. Ces séquences, étant singulières, des productions hautement spécifiques et un mécanisme de procéduralisation, déplacent les connaissances sur un domaine de la mémoire à long terme vers les productions. Une fois un tel passage assuré, les productions deviennent bien orientées vers les mécanismes de généralisation, de discrimination et de consolidation. La Théorie de l'Acquisition des *Skills* a été appliquée à une large variété de phénomènes des expériences de reconnaissance de la mémoire. Une des implications de cette théorie est le développement de nouvelles productions fondées sur la procéduralisation des connaissances déclaratives encodées.

Concernant le concept de compétence, la Théorie de l'Acquisition des *Skills* a fait preuve de sa cohérence. Par exemple, le passage vers des productions spécifiques, pouvant être

⁷ Cette technique a été appliquée à des tâches d'audit liées au contrôle interne, contrôle du compte client et la vérification du respect du principe de continuité d'exploitation en effectuant un test de mémoire.

appliquées une fois des problèmes familiers ont été détectés, permet d'adopter une stratégie inductive, typique d'une personne compétente. En effet, la théorie de l'apprentissage et l'étude de l'instruction indiquent que la connaissance utile n'est acquise qu'à la suite d'une application active durant le processus de résolution de problèmes dans le contexte d'objectifs bien spécifiques. Il apparaît cependant que la clé pour devenir compétent est la pratique. Or, la pratique à elle seule apparaît non suffisante : le nombre, le rang et la difficulté des problèmes rencontrés, la manière selon laquelle chaque personne est capable d'apprendre à partir de chaque problème sont aussi importants. Le schéma suivant permet de résumer ces propos :

Figure 1 : Application de la théorie de l'acquisition des *skills* dans le domaine de l'audit
(extrait de BEDARD.J et M.T.H.CHL.M.T.H, 1993)



A l'instar de R.Brien (R.Brien, 1991), il faut distinguer les concepts de connaissances, compétence et performance. Les connaissances sont des données emmagasinées en mémoire à long terme qui permettent à l'individu de se représenter des objets et des faits et d'agir sur ces objets et sur ces faits. La performance est le produit de l'activation d'une compétence. C'est une compétence en acte. L'approche linguistique en terme de compétence faite par Chomsky a permis de donner à la compétence une valeur adaptative. Il ne s'agit pas de reproduire des conduites apprises mais de créer en permanence de nouveaux « comportements linguistiques ». Cela suppose non seulement d'acquérir des savoir-faire opérationnels (empiriques ou formalisés) mais aussi de posséder des capacités cognitives (autorisant les

opérations intellectuelles nécessaires à l'action) des plus simples, énumérer, classer, comparer, etc. aux plus complexes, généralisation inductive, généralisation constructive, raisonnement analogique et raisonnement par récurrence.

Des théories traitant de la compétence et de son impact sur le processus décisionnel ont été développées dans d'autres disciplines telles que la gestion des ressources humaines et les sciences sociales (tableau ci-dessous) ;

Tableau 1 : Revue disciplinaire de la compétence

Disciplines	Auteurs	Postulats/Mots clefs
Gestion des Ressources Humaines	Aubert & Gilbert (2003), Gilbert (2002), Le Boterf (1994), Michel & Ledru (1991).	Nécessité de reconnaître les ressources d'intelligence et d'initiative existantes chez une partie des salariés
Sciences sociales	Levy Le Boyer (1996), Zarifian (1999, 1994), Montmollin (1994), Bourdieu (1980), Simon (1981).	Mettre l'accent sur les opérations de jugement réalisées par les acteurs des organisations et du marché et de pointer les formes d'évaluation
Sociologie du travail	Stroobants (2003), Paradeise et Lichtenberger (2001), Le Bianic (2001), Rope & Tanguy (1994), Merchier et Pharo (1992), Mottez (1973).	La définition d'une qualification ne s'accompagne pas toujours d'une réelle montée en compétences, ni d'une réelle clarification des savoirs dans le cadre d'une fonction.
Théorie des conventions	Gensse (2003), Batifoulier (2001), Bernoux (1999), Cabin (1999), Gomez (1994), Eymard-Duvernay & Marchal (1997).	Comprendre les actions individuelles des recruteurs qui émanent de logiques et de légitimités divergentes.
Théorie des représentations	Moliner (2001), Blin (1997), Vignaux (1992), Jodelet (1984), Moscovici (1976), Herzlich (1972).	Renseigner sur la façon dont s'est construite la conceptualisation qu'a l'acteur vis-à-vis de la compétence.

Ainsi, la définition de la compétence n'est pas unique, elle varie d'une discipline à une autre et d'un auteur à un autre (tableau ci-dessus). Mais le consensus est le même, il repose sur les principes suivants :

- La compétence est un construit élaboré par des acteurs sociaux locaux ;
- Elle désigne un attribut de la personne ;
- Elle est constituée d'un ensemble de savoirs et savoir – faire acquis à l'école ou par la pratique et de qualités personnelles socialement acquises.

Pour synthétiser, on peut dire que la compétence de l'auditeur ne peut pas être observée. L'approche comportementale de l'audit examine l'impact de la compétence mesurée par le nombre d'année d'expérience sur les paramètres de jugement. La limite de cette approche réside dans l'impossibilité d'établir une distinction entre le plus et le moins compétent en terme de quantité de travaux exécutés lors de déroulement d'une mission d'audit. L'approche cognitive de l'audit s'intéresse aux variables personnelles du décideur (auditeur) qui influencent le jugement. Cette voie se trouve empêchée par la difficulté d'observation du traitement cognitif de l'auditeur. La théorie de l'acquisition des *skills* met l'accent sur l'apprentissage de la compétence à travers une application active. Or le rôle que peut avoir l'expérience dans le développement de la compétence n'est pas toujours vérifié. Il varie avec le nombre et la nature des problèmes rencontrés ainsi que de l'aptitude cognitive de la personne. La question qui se pose est de savoir si les auditeurs ont une pratique suffisante avec les tâches spécifiques afin de compiler et procéder leurs connaissances relatives à ce travail.

Actuellement, peu de chercheurs ont étudié les exigences pratiques de chaque tâche d'audit. Par exemple, Abdomohammadi (Abdomohammadi, 1990), à partir d'un échantillon composé de 49 auditeurs expérimentés, a voulu savoir quelles sont les étapes pour accomplir l'inventaire. Il a conclu que la confirmation doit être effectuée par les assistants et que la formulation de l'opinion sur les états financiers est réservée au manager. Cette étude, qui fournit des résultats sur les tâches d'audit et leur accomplissement par les différents membres d'une équipe d'audit ne dit rien à propos du nombre d'années d'expérience exigée pour réussir telle ou telle autre tâche d'audit.

Même si les procédures peuvent être automatisées par la pratique, il est clair aussi qu'il est possible d'apprendre à partir d'un petit nombre d'exemples, sans une pratique étendue.

Pour pallier à ces limites, nous avons opté pour une recherche qualitative, à travers des entretiens semi directifs, ayant pour objectif de recueillir les représentations de la compétence perçues par les experts comptables. Le guide de l'entretien reprend les pistes de terrain proposé par la littérature (mesure de l'expérience professionnelle, perception de la complexité d'un dossier, impact des caractéristiques personnelles de l'auditeur sur la compétence) et en ajoute d'autres. Il s'agit d'abord de lier la compétence à un ensemble de paramètres à savoir : les dossiers traités, la démarche d'audit et l'échelle de correspondance. Ensuite, la perception de la complexité d'une mission d'audit sera lier à l'entreprise auditée et au cabinet d'audit. Enfin, et toujours sur la base des déclarations des interviewés, on va mettre en relief le lien entre la position dans le cabinet, le niveau d'étude, le nombre d'année d'expérience et les tâches censées être maîtrisées : « échelle de correspondance ».

2. LA COMPETENCE : CONVENTIONS ET REPRESENTATIONS

L'étude qualitative exploratoire a été réalisée en deux phases. Dans la première phase, nous avons établi une grille de lecture, laquelle a été testée au cours de la deuxième phase de l'étude en menant des entrevues avec 20 experts comptables tunisiens chefs de cabinets d'expertise comptable et d'audit.

Grille de lecture précédant l'étude exploratoire

- Comment la compétence est-elle définie dans la profession d'audit ?
- Le diplôme obtenu a-t-il un impact sur la technique, la capacité de synthèse, le nombre de client du cabinet, l'aptitude de répondre aux attentes des clients au temps opportun ou sur l'aptitude de rechercher la bonne information ?
- Existe-il une relation entre la compétence de l'auditeur externe et son expérience professionnelle ?
- A un niveau d'expérience donné, quelles sont les tâches d'audit comptable que son titulaire est censé maîtriser ?
- La perception d'un dossier compliqué peut-elle avoir un impact sur la perception de la compétence ?
- Comment faire la distinction entre un professionnel débutant, compétent, très compétent et expert ?
- Quelles sont les difficultés comptables en matière d'audit externe qui permettent d'évaluer les collaborateurs et de distinguer entre le plus et le moins compétent ?

L'échantillon des personnes interrogées, soit 20 experts comptables tunisiens chefs de cabinets, présente les caractéristiques suivantes :

Localisation géographique des cabinets

Tunis	7 experts comptables (35 %)
Sfax	13 experts comptables (65 %)
Total	20 personnes

Nombre d'année d'exercice de la profession

Compris entre 5 et 10 ans	5 personnes (25 %)
Compris entre 10 et 20 ans	8 personnes (40 %)
21 ans et plus	7 personnes (35 %)
Total	20 personnes

Nombre d'expert comptable par taille de cabinet dont ils sont propriétaires

Petits cabinets	2 personnes [Effectif<5]	(10 %)
Moyens cabinets	12 personnes [5<Effectif<20]	(60 %)
Grands cabinets	6 personnes [20<Effectif<50]	(30 %)
Total	20 personnes	

2.1 ANALYSE TRANSVERSALE DES ENTRETIENS

Les entretiens menés nous ont offert une occasion pour recueillir les points de vue des experts comptables concernant la compétence de l'auditeur comptable. Au niveau de ce paragraphe, il sera procédé à un recueil des différentes déclarations, l'établissement de liens fera l'objet du paragraphe suivant. Les entrevues ont révélé que tous les experts comptables ont traité, d'une part, la compétence en tant que telle et d'autre part le processus de son évaluation au moment du recrutement et l'affectation à des missions. Sur cette dernière, les avis divergent. La quasi-totalité des personnes interviewées confirment que l'affectation à des missions se fait sur la base du nombre d'années d'expérience. « K »⁸ a une vision bien particulière et il précise :

« Dans notre cabinet, on répartit les tâches inévitablement selon les spécialités et non selon le nombre d'années, donc on peut mettre quelqu'un qui a 2 ans de spécialité dans un domaine particulier (la banque par exemple) patron de quelqu'un ayant dix ans d'expérience dans l'informatique car l'informatique n'est qu'une partie de l'activité principale ».

Le recrutement se fait d'après « Q »⁹ sur la base du CV :

« Le CV est une importante base d'évaluation de la compétence des candidats par les informations qu'il contient sur la carrière de la personne ».

Les personnes interviewées accordent beaucoup d'importance, lors de l'entretien de recrutement, à la nature des dossiers traités pendant la période de stage ainsi que la nature du cabinet dans lequel ce stage a été passé. « L »¹⁰ propose même que

« La période de stage doit être de 5 ans au lieu de 3 ans ».

Aussi le stage vaut selon « N »¹¹ par :

« Le rapport rédigé à son issue et qui traite des difficultés pratiques rencontrés telles que : l'uniform system au niveau des hôtels, le contrôle interne, les provisions au niveau des banques, etc. ».

L'information sur le nombre et la nature des cabinets dans lesquels le candidat a travaillé dans le passé a été signalée par les interviewés. Ainsi « P »¹² dit que :

« Un nombre important de cabinets par rapport à un nombre réduit d'années d'expérience du candidat constitue un critère d'élimination par anticipation ».

On compare aussi entre le nombre d'années d'expérience et le nombre de missions effectuées afin de tirer des conclusions sur le niveau de compétence de la personne.

⁸ Expert comptable, salarié dans une société d'expertise comptable et d'audit.

⁹ Expert comptable, salarié dans un petit cabinet d'expertise comptable et d'audit.

¹⁰ Expert comptable, associé dans une société d'expertise comptable et d'audit.

¹¹ Expert comptable, chef d'un cabinet d'expertise comptable.

¹² Expert comptable, chef d'un cabinet d'expertise comptable et d'audit.

Un autre outil de recrutement a été indiqué par les experts comptables interviewés. Il s'agit du test de connaissance. Par ailleurs, selon « M »¹³

« Je ne vais pas poser des questions techniques mais je vais dire par exemple au nouveau diplômé qui est censé ne pas avoir une bonne formation dans l'informatique, s'il est capable de faire un audit informatisé, donc il peut dire soit qu'il va essayer ou qu'il n'a pas appris à faire ça ...à partir de cela je peux sentir sa capacité à résoudre les problèmes, surtout que dans le domaine de l'audit, on n'est pas censé tout connaître : le désir de progresser et surtout d'évaluer le niveau de connaissance du candidat dans des disciplines et domaines divers, en l'occurrence l'informatique ».

D'autres, sont par contre hostiles à ce type de recrutement. Ils refusent catégoriquement de se fonder sur les recommandations. D'après « Q »

La compétence professionnelle, quant à elle, constitue un état d'esprit qui se mesure par rapport à la capacité de jugement et de résolution de problèmes particuliers. Elle exige la mise en œuvre des diligences nécessaires. Elle peut être générale ou spécialisée selon la nature des dossiers traités. « K » s'exprime ainsi :

« Celui qui a 5 ans d'expérience, sa compétence peut de loin dépasser celui qui a 10 ans à condition que le premier le soit dans une spécialité bien déterminée. Par exemple, quelqu'un qui a passé 5 ans dans le domaine pétrolier devient plus compétent que celui ayant 20 ans et ayant traité des dossiers dans divers domaines ».

Elle comprend des aptitudes organisationnelles guidant la gestion du dossier et des capacités d'encadrement.

Environ la moitié des experts comptables interviewés considèrent que la compétence doit permettre de répondre aux besoins spécifiques de la clientèle. En voici quelques extraits :

*« Pour le client, l'auditeur est présumé être compétent et expérimenté, il ne peut pas se prévaloir de son manque d'expérience pour justifier son incompétence. »*¹⁴

« Les clients ont des problèmes spécifiques, ils veulent donc des spécialistes. Dans le cas du commissariat aux comptes, le type d'audit le plus courant en Tunisie, tous les experts comptables sont équitablement rémunérés, donc, le client lorsqu'il va choisir son commissaire aux comptes, c'est en fonction de la qualité et non du prix qu'il va décider..... »

*«Le nombre de client ne mesure pas la compétence, finalement la compétence dépend de la pression des forces du marché, elle peut correspondre au nombre d'avis adéquats qui peut être mesuré à posteriori par les défaillances non relevées, un contrôle fiscal qui aboutit à des redressements...A n'importe quel tâche je l'affecte, il excelle, à tel point que les clients le réclament tout le temps. »*¹⁵

Par ailleurs, la structuration du cabinet constitue un terrain favorable au développement de la compétence. Par exemple d'après « N » :

¹³ Expert comptable, chef d'un cabinet d'expertise comptable et d'audit.

¹⁴ Associé dans une société d'expertise comptable et d'audit.

¹⁵ Chef d'un cabinet d'expertise comptable et d'audit.

« Le chiffre d'affaire, l'effectif et l'organisation du cabinet peuvent constituer des facteurs qui facilitent le développement de la compétence de tous les membres du cabinet ».

Concernant le processus de constitution de la compétence, la moitié des personnes interviewées confirment que le diplôme est le résultat d'un travail scientifique très important, seulement son obtention ne constitue pas l'ultime étape de la démarche « vers la compétence ». Selon « C »¹⁶ :

« Il n'y a pas de relation entre le diplôme et la compétence. En effet, le diplôme vous donne seulement l'autorisation d'exercer la profession par la suite on parle de compétence et d'intégrité ».

D'autre part, « J »¹⁷ considère que :

« Le diplôme constitue seulement une indication que son titulaire a une aptitude à la critique, une aptitude à la conception et une aptitude à la synthèse » et il finit par dire que *« le diplôme constitue plutôt une présomption de compétence et représente le billet d'accès à une carrière libérale ».*

L'expérience professionnelle, quant à elle, constitue aux termes des interviewés une source d'accumulation de savoirs et est le corollaire de situations difficiles et compliquées. A titre illustratif « N » dit que :

« L'expérience te donne un plus considérable : elle te met face à des situations difficiles et compliquées et t'offre plusieurs situations ».

En effet, la majorité des experts comptables interviewés considèrent que l'expérience vaut par la nature et le nombre des missions effectuées pendant la carrière. Dire qu'il faut passer 5 ans dans l'exercice de la profession pour être compétent n'est pas synonyme de principe de base ou de règle générale. D'ailleurs « B »¹⁸ s'exprime ainsi :

« Souvent on peut trouver des gens qui ont beaucoup d'expérience en nombre d'années mais n'ont pas acquis l'expertise nécessaire pour forger leurs compétences ».

Cependant, « C » conclut que *« l'expérience constitue un apprentissage long et une source insuffisante de développement de la compétence »*

D'autre part, la moitié environ des interviewés considèrent que l'apport du comportement éthique à la compétence est beaucoup plus important que celui de l'expérience. Selon « D » : *« plus une personne est compétente dans son domaine, plus elle est ouverte et disponible à l'éthique ».*

Autrement, ce comportement exige d'abord de mettre en œuvre tous les soins et faire le nécessaire en toute circonstance, implique ensuite de protéger la confidentialité de l'information et signifie de faire preuve de courtoisie professionnelle par la compréhension et l'adhésion aux normes en question.

¹⁶ Expert comptable, chef d'un cabinet d'expertise comptable.

¹⁷ Expert comptable, chef d'un cabinet d'expertise comptable.

¹⁸ Expert comptable.

Pour maintenir cette compétence, il faut se tenir en permanence au courant des évolutions de la profession, notamment des normes nationales et internationales pertinentes en matière comptable, d'audit et les réglementations législatives. Cette obligation, malgré son importance, n'a pas fait l'objet d'une réglementation particulière.

D'ailleurs, « D » va jusqu'à dire que *« l'O.E.C.T¹⁹ doit concevoir des programmes de formation continue, d'études et de recherche pour pouvoir répondre aux besoins du marché »*.

Cependant, selon la même personne toujours *« seulement 30 experts comptables²⁰ sont abonnés à la seule revue spécialisée du pays à savoir la revue comptable et financière : RCF »*. Il ajoute qu'en Tunisie *« la formation continue n'existe pas »*.

A notre avis, il n'est pas possible de généraliser à partir de l'indice du pourcentage d'abonnement à une revue spécialisée de la profession que la formation continue est sous-estimée. Il faut pour arriver à de telles conclusions mettre en œuvre une étude bien particulière.

L'éventail des compétences techniques citées par les experts comptables interviewés est vaste. Il s'agit à la base d'avoir les connaissances comptables, fiscales et juridiques requises par les exigences du dossier. A ce sujet, la majorité des interviewés accordent une importance à la nature des dossiers traités. « O »²¹ considère que *« l'hôtellerie, l'agriculture et les finances constituent des secteurs clés pour le développement de la compétence »*.

Ces connaissances doivent, aux termes de « C », *« être complétées par une maîtrise de l'informatique et de l'anglais »*.

Ces savoirs et savoir-faire sont mis en œuvre par le professionnel afin d'exprimer une opinion motivée sur les états financiers par référence à la norme. A cet effet, « J » insiste en disant que *« l'aptitude à la définition des limites des références actuelles n'est pas indépendante de la maîtrise de la référence elle-même »*.

Ceci se manifeste, en ses termes par *« l'appréhension des cas de mauvaise ou de non application des normes et l'adoption d'une position personnelle au professionnel constituant une doctrine pour lui »*.

Une attention particulière est accordée à l'estimation des risques de la mission. Au niveau de cette étape, « Q » appréhende la compétence *« par la célérité de détection des zones de risque »*.

Néanmoins, l'auditeur ne serait, selon lui, en mesure de mettre en œuvre ses compétences techniques et d'agir en toute intégrité et objectivité s'il n'est indépendant dans les faits et en apparence vis à vis de l'entreprise.

L'obligation de compétence des auditeurs exige qu'ils cultivent les caractéristiques individuelles indispensables au respect de cette obligation. Pour ce faire, les personnes interviewées insistent sur l'importance de la confiance, de l'honnêteté et de la conscience pour toutes les relations qui peuvent exister entre le salarié et son employeur d'une part et entre l'ensemble du cabinet et le client d'autre part. Néanmoins, « K » pense que *« le client*

¹⁹ Ordre des Experts Comptables de Tunisie.

²⁰ A la date de l'entretien.

²¹ Expert comptable, chef d'un cabinet.

accepte d'être mal reçu, mais s'il s'aperçoit que la recommandation de son commissaire aux comptes n'est pas fondée, alors il change automatiquement de professionnel. D'où, il y a un classement à faire..... Le client cherche surtout la compétence technique en premier et en parallèle tant mieux la compétence relationnelle. Donc la compétence relationnelle renforce la compétence technique mais pas le contraire ».

2.2 ENSEIGNEMENTS TIRES DE L'ETUDE EXPLORATOIRE

2.2.1 Tentative d'une définition opérationnelle de la compétence de l'auditeur

La compétence d'audit est une caractéristique de la personne. Elle est l'association de connaissances techniques²², savoir-faire²³, comportements²⁴ et de motivations²⁵ s'exerçant dans un contexte précis. Elle est le résultat d'un processus continu d'acquisition des savoirs à travers la formation et l'expérience. Elle se manifeste au moment de l'exercice de la mission d'audit, à partir de laquelle elle est validable. C'est donc l'entreprise qui la repère, l'évalue et la valide conformément à la figure ci-dessous. L'ensemble des figures qui se suivent schématise les différentes perceptions des experts comptables vis-à-vis du concept de la compétence.

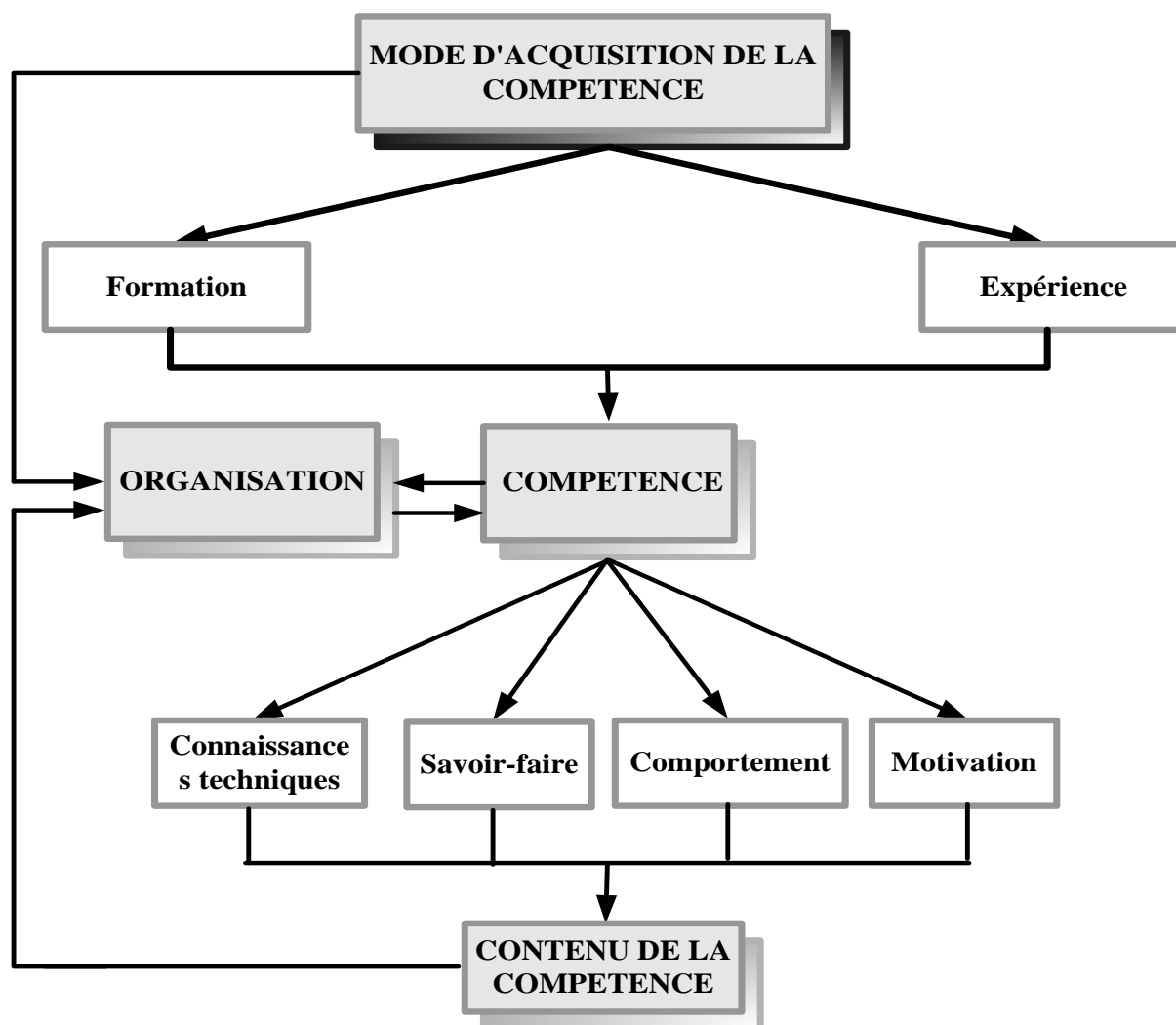
²² Connaît dans les plus fins détails et donne des réponses pointues.

²³ Analyse le système de contrôle interne de l'entreprise auditée.

²⁴ Respecte l'éthique professionnelle, capable de diriger une équipe d'audit et capable d'estimer le nombre de jours de travail qu'exige une mission d'audit.

²⁵ Est motivé à faire toutes les recherches nécessaires permettant de fonder le travail d'audit.

Figure 2 : Conceptualisation de la compétence



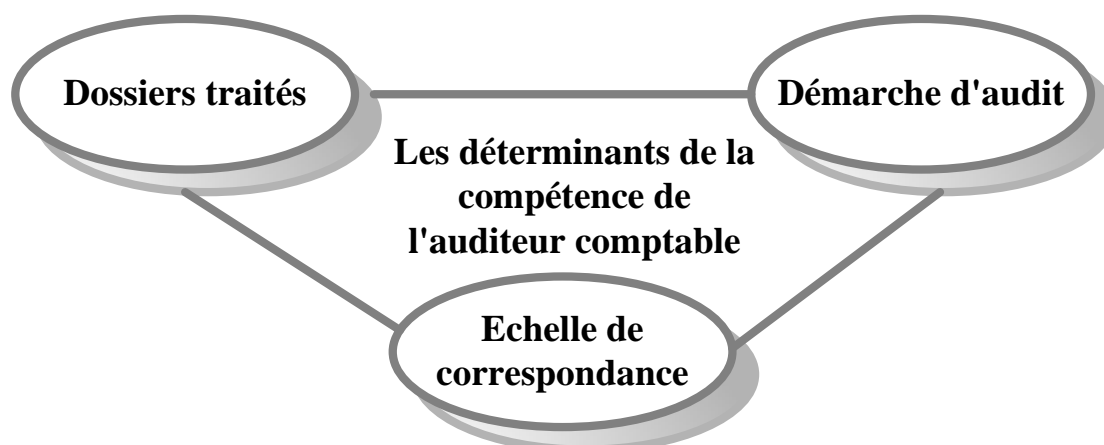
2.2.2. Caractéristiques de l'activité exercée

Les auditeurs interviewés sont conscients que la compétence est intimement liée à trois variables caractérisant la profession d'audit. Il s'agit de la nature des dossiers traités, des caractéristiques de la démarche d'audit et de l'évaluation des collaborateurs.

Par exemple, « M »²⁶ affirme ce qui suit « *un auditeur compétent est celui qui est capable de résoudre les difficultés et est apte à trouver les solutions nécessaires dans le cadre de l'exercice de sa profession* ». Il ajoute par ailleurs que la difficulté peut émaner du dossier lui-même tel que : système organisationnel défaillant, comptabilité non à jour, informations manquantes (non existantes ou occultées par le dirigeant ou le salarié), etc. Elle peut aussi être due à la complexité de l'opération (une entreprise qui travaille avec des clients étrangers). Selon lui, « *la compétence de la personne qui a établi les états financiers peut être une source de complication ou de simplification de la mission* ».

²⁶ Expert comptable.

Figure 1 : Caractérisation de la compétence spécifique à l'audit



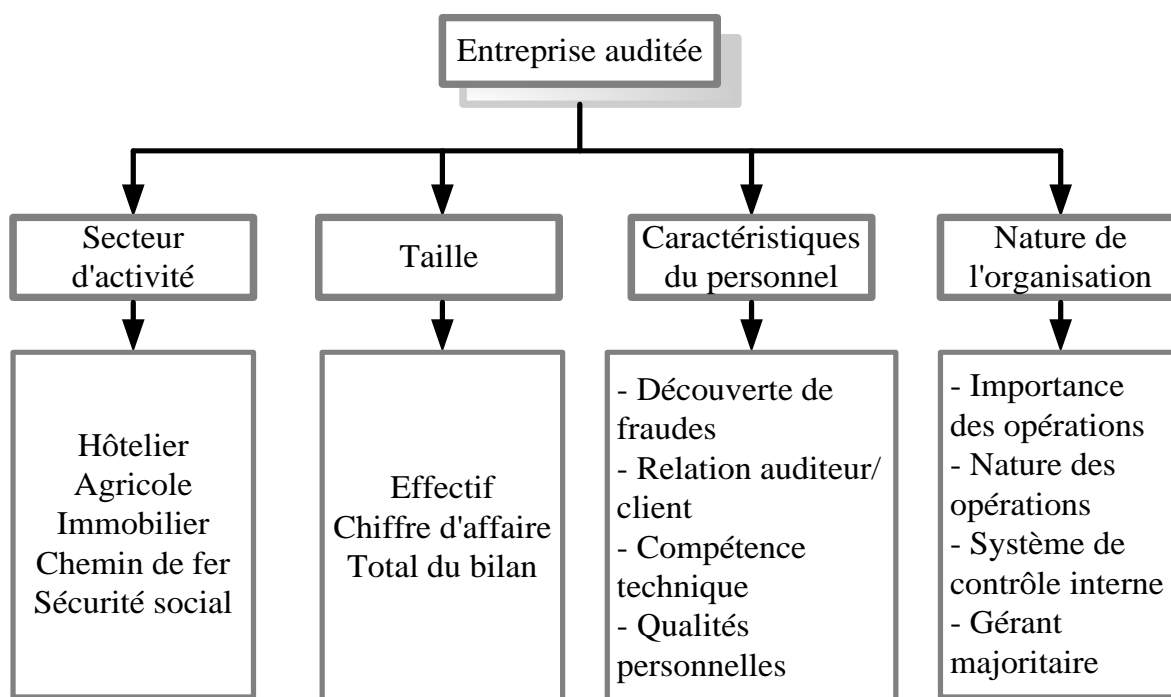
Pour ce qui est de la nature des dossiers traités, la plupart des personnes interviewées affirmaient avoir traité des dossiers simples, moyens et compliqués. Leurs perceptions de la nature des dossiers traités sont très variables.

Figure 4 : Signification d'une mission compliquée



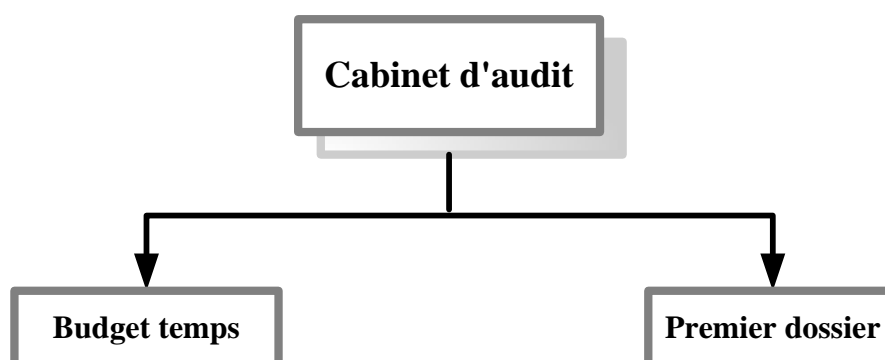
Selon les experts comptables interviewés, l'entreprise auditée peut contribuer à faciliter ou au contraire à compliquer le déroulement de la mission et donc le travail de l'auditeur. Le secteur d'activité de l'entreprise, sa taille, la nature de son organisation et les caractéristiques de son personnel sont autant d'éléments qui varient d'une mission à une autre. L'item « secteur d'activité » englobe la majorité des secteurs cités par les interviewés. Par « nature de l'organisation », nous avons rassemblé tous ce qui est endogène à l'entreprise auditée. C'est le cas de la nature des opérations telles que : opérations libellées en monnaie étrangères, subvention reçue de l'état, regroupement d'entreprises, etc. En plus, un nombre important d'opérations peut compliquer d'avantage le déroulement de la mission. Aussi, des failles au niveau du système de contrôle interne sous forme par exemple de comptabilité non à jour ou d'absence de fiche de stock, rend le travail de l'auditeur plus difficile. Enfin, les interviewés ont cité le cas d'une mission relative à une entreprise familiale dans laquelle le gérant est majoritaire. Ce dossier représente l'exemple d'un cas compliqué parce qu'il y a risque de confusion du patrimoine de l'entreprise avec celui du gérant. Le schéma suivant donne plus de détail :

Figure 2 : L'entreprise auditée – facteur de complication



En ce qui concerne le cabinet d'audit, la complexité est liée à la mission. Ainsi, une mission pour laquelle le budget temps ne peut pas être respecté est considérée d'après les experts comptables interviewés comme une mission compliquée. Aussi, un dossier traité pour la première fois nécessite une compétence particulière.

Figure 3 : Perception de la complexité propre au cabinet d'audit



2.2.3 Compétence et échelle de correspondance

L'expression « échelle de correspondance » implique de faire correspondre le nombre d'années d'expérience aux tâches correspondantes. De l'examen de l'ensemble des entretiens, il ressort que la totalité des interviewés affirment que l'affectation à des tâches de contrôle se fait essentiellement sur la base du nombre d'années d'expérience qu'a l'auditeur dans l'exercice de la profession d'audit.

Cependant, il faut dire que la maîtrise technique des tâches conformément au tableau n°3 ci dessous, n'est pas systématique. Par exemple, Lors de mon entretien avec un expert comptable, en lui posant une question sur le nombre d'années requis pour devenir superviseur, il m'a dit que tout dépend de la personne. On peut trouver des personnes, qui après un ou deux dossiers, peuvent bien travailler et on peut trouver d'autres qui même après 5 années d'expérience, ne peuvent pas assumer cette tâche. Elle ajoute que cette question d'affectation est liée à la confiance parce que c'est elle, en tant que chef de cabinet, qui est responsable devant la loi.

Donc, un niveau donné d'expérience implique selon les interviewés une certaine position dans le cabinet et l'existence d'une présomption relative à l'aptitude à exécuter des tâches bien déterminées et une compétence technique précise. Chaque auditeur peut se positionner par rapport à ce tableau.

Tableau 3 : Echelle de correspondance

Position dans le cabinet	Niveau d'étude	Nombre d'année d'expérience	Tâches affectées
<u>Chef de mission ou manager</u>	Expert comptable	Supérieur à 5 années ²⁷ .	<ul style="list-style-type: none"> ■ Prise de connaissance de l'entreprise audité ; ■ Planification de la mission ; ■ Evaluation du système de contrôle interne et lettre au conseil; ■ Calcul de sondage ; ■ Audit complet de missions moyennes ; ■ Supervision.
<u>Superviseur</u>	Réviseur ²⁸	Compris entre 5 et 3 années	<ul style="list-style-type: none"> ■ Définir le programme de travail ; ■ Contrôle des comptes (titres de participation, stock, ventes clients) ; ■ Supervision du collaborateur
<u>Senior</u>	Maîtrisard ou réviseur	Compris entre 3 ans et une année	<ul style="list-style-type: none"> ■ Recoupement ou contrôle indiciaire ; ■ Etats de rapprochement ■ Prendre l'initiative de chercher l'information qui manque ;
<u>Assistant</u>	Nouveau diplômé	<ul style="list-style-type: none"> ■ 0 → 6 mois ■ 6 → 12 mois 	<ul style="list-style-type: none"> ■ Confirmation de Diplôme ; ■ Confirmation de la maîtrise technique ; ■ Pointage facture et comptabilité ;

A partir de la réponse des interviewés, nous avons effectué une synthèse qui a permis de faire correspondre à chaque niveau de compétence une signification particulière. Cette dernière se

²⁷ Ce nombre inclus les trois années de stage que doit avoir passé pour obtenir son diplôme national de révision comptable.

²⁸ Est titulaire du certificat d'études supérieures mais n'a pas encore soutenu son mémoire de fin d'étude en vue de l'obtention de son diplôme d'expert comptable.

base sur le niveau de formation, le nombre d'année d'expérience, la diversification des dossiers traités, et la structuration du cabinet. L'encadré suivant illustre ce propos :

Débutant → Connaissances théoriques, aucune expérience, nouveau recruté.

Compétent → Donne du plus au demandé, au moins une expérience de 3 ans, il a fait l'assistance comptable, a la formation spécialisée (titulaire de la maîtrise en sciences comptables).

Très compétent → Connaissance approfondie de tous les dossiers, forme, donne le travail aux débutants et supervise, expert comptable, membre de l'O.E.C.T, travaille dans différents secteurs et a des caractéristiques personnelles très fortes (entre 3 et 5 ans d'expérience).

Expert → Existe seulement dans les grands cabinets (Taille)

Pour récapituler, les entretiens ont donné lieu à un ensemble de résultats. D'abord, la compétence de l'auditeur comptable est intimement liée à l'accomplissement de missions compliquées. Autrement dit, la complication d'un dossier peut émaner de l'entreprise auditée ou du cabinet d'audit. Les sources de difficultés propres à l'entreprise sont celles liées à son secteur d'activité (hôtellerie, agriculture, immobilier, chemin de fer, sécurité sociale), à sa taille, aux caractéristiques de son personnel (découverte de fraude, relation auditeur/client, compétence technique, qualités personnelles) et/ou à la nature de son organisation (importance et nature de ses opérations, système de contrôle interne, gérant majoritaire). En ce qui concerne le cabinet d'audit lui-même, une mission compliquée est celle qui se présente au cabinet pour la première fois et/ou dont le budget temps ne peut pas être respecté. Par conséquent, la compétence de l'auditeur comptable dépend de la nature des dossiers travaillés pendant la carrière.

En ce qui concerne « la conception de la compétence », nous concluons que la structuration du cabinet constitue un terrain favorable au développement de la compétence. Aussi, le chiffre d'affaire, l'effectif et la qualité de l'organisation du cabinet peuvent constituer des mesures fiables de la compétence de son propriétaire individuel ou des associés. « Le diplôme », quant à lui, constitue plutôt une présomption de compétence et représente le billet d'accès à une carrière libérale. En matière de « formation continue », les experts comptables interviewés insistent sur son importance mais reconnaissent par là même le manque de temps et de volonté.

Enfin, Pour ce qui est du thème « expérience professionnelle », celle-ci permet d'alléger le travail de l'expert comptable en se concentrant sur les opérations les plus importantes et constitue, néanmoins, un apprentissage long et une source insuffisante de développement de la compétence. La « compétence technique » implique que l'auditeur soit apte à définir les limites des références actuelles par l'appréhension des cas de mauvaise ou de non application des normes et l'adoption d'une position personnelle constituant une doctrine pour lui. Le « comportement éthique et professionnalisme » n'en manque pas d'importance. En effet, plus l'auditeur est compétent, plus il est ouvert et disponible à l'éthique.

CONCLUSION

Cet article a mis en évidence des propositions de mesure de la notion de compétence de l'auditeur comptable à partir des représentations qu'ont les experts comptables tunisiens

concernant cette notion. La taille réduite de l'échantillon des interviewés peut être une limite quand à la généralisation des résultats de l'enquête.

Si la problématique de la compétence de l'auditeur a été étudiée à partir des points de vue des professionnels comptables, elle pourrait faire l'objet de travaux de recherche ultérieurs à travers la perception des tiers. On peut en effet faire l'hypothèse que l'entreprise cliente choisit l'auditeur qui lui paraît le plus compétent. La compétence de l'auditeur comptable vue par les clients pourrait révéler des associations entre la nature de l'entreprise (taille, secteur d'activité, localisation géographique, etc.), les caractéristiques de l'organe de direction de l'entreprise (âge moyen, administrateur indépendant ou dirigeant, etc.) et le choix de l'auditeur jeune ou de son aîné, l'auditeur le plus réputé ou le moins réputé et enfin l'auditeur spécialiste ou l'auditeur polyvalent.

BIBLIOGRAPHIE

ABDOMOHAMMADI (1990), "A taxonomy of audit task complexity and experience requirement in auditing: implications for audit research and practice", Working paper, Bentley College.

ANDERSON (1982), "Acquisition of cognitive skill", *Psychological Review*, pp. 369-406.

BÉDARD J. et CHI M.T.H. (1993), *Expertise in Auditing, Auditing: A Journal of Practice & Theory* Vol.12, Supplement, pp.21-81.

BOUQUIN H. (1989), *Audit, Encyclopédie de gestion*, JOFFRE.P et SIMON.Y (dir.), Paris, Edition Economica, pp.193-211.

BRIEN R. (1991), *Science cognitive et formation*, Presses de l'Université du Québec.

CHOO F. (1996), Auditors' knowledge content and judgment performance a cognitive script approach, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 21, N°4, pp. 339-359.

DANOS, EICHENSEHER et HOLT (1989), Specialized Knowledge and its communication in auditing, *Contemporary Accounting Research*, pp. 91-109.

EINHORN (1974) « Expert Judgment: Some Necessary Conditions and an Example », *Journal of Applied Psychology*, octobre 1974, pp. 562-571.

GIBBINS M. (1984) « Proposition about the Psychology of Professional Judgment in Public Accounting », *Journal of accounting research* Vol.22. N°1 pp. 103-123.

HOGARTH R.M. (1991), A perspective on Cognitive Research in Accounting, *The Accounting Review*, Vol. 66, N°2, avril, pp. 277-290.

LIBBY R. (1985), Availability and the Generation of Hypotheses in Analytical Review, *The Accounting Review*, Vol. 23, N°2, autumn, pp.648-667.

SIMON.H A. (1981), *Cognitive sciences: the newest science of the artificial, Perspective on Cognitive Science*, Hillsdale, New Jersey: Erlbaum Associates.

WALLER S.W. et FELIX L.W. (1984) "The auditor and learning from experience: some conjectures", Accounting Organization and Society, Vol. 9, N°3/4, pp. 383 – 406.